

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin AA in der Beschwerdesache A, vertreten durch B, über die Beschwerden vom 26.09.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt C vom 07.09.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 und 2014 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde vom 26.09.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) **2013** wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2. Der Beschwerde vom 26.09.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) **2014** wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 29.09.2016 abgeändert (siehe dort die Berechnung der Einkommensteuer). Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer für das Jahr 2014 beträgt:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2014	Einkommen	41.843,91	Einkommensteuer	3.757,00

3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist im Beschwerdeverfahren einzig die Frage strittig, ob dem Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) für die Dauer seiner Entsendung in die Schweizerische Eidgenossenschaft (in der Folge kurz: Schweiz) sog. "Differenzwerbungskosten" zustehen.

Der Bf. wurde vorerst für das Veranlagungsjahr 2013 antragsgemäß veranlagt (vgl. Bescheid vom **11.05.2015**); mit Vorhalt der belangten Behörde vom **04.09.2015** wurde der Bf. aufgefordert, mitzuteilen, in welchem Land er in den Kalenderjahren 2013 und 2014 tätig war. Am **09.02.2016** übermittelte die steuerliche Vertretung des Bf. einerseits eine Entsende-Bestätigung der Fa. D an das Kanton St. Gallen vom 18.03.2014, ein Anmeldeformular an das Kantonale Steueramt sowie ein Gesuch um Erteilung der Ausländerbewilligung EU-17/EU-8/EFTA.

Mit Bescheiden vom **23.02.2016** wurde einerseits der Bescheid über die Festsetzung der Einkommensteuer 2013 gemäß § 299 BAO aufgehoben und andererseits die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 erlassen.

Während der Beschwerdefrist, die mehrfach, zuletzt bis 31.07.2016, verlängert wurde, langten am **01.08.2016** lediglich Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung die Streitjahre betreffend ein, nicht hingegen auch eine Beschwerde gegen die Bescheide vom 23.02.2016. In den Steuererklärungen wurden - soweit für das Beschwerdeverfahren relevant - unter dem Titel "Diätenabrechnung" für jeweils 15 Tage à € 36,80 an Verpflegungsmehraufwand, pro Veranlagungsjahr sohin ein Gesamtbetrag iHv € 552,00 begehrt.

Mit Bescheiden, jeweils datierend mit **07.09.2016** wurden einerseits die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2013 und 2014 wieder aufgenommen und andererseits die nunmehr in Beschwerde gezogenen Sachbescheide erlassen. Differenzwerbungskosten aus dem Titel des Verpflegungsmehraufwandes wurden nicht zugesprochen.

Am **12.09.2016** legte die steuerliche Vertretung für die Jahre 2013 und 2014 Bescheinigungen über den Quellensteuerabzug in der Schweiz vor. Weiters brachte sie gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 mit Schriftsätzen vom 26.09.2016

das Rechtsmittel der Beschwerde ein und monierte darin insbesondere die Nichtanrechnung des Quellensteuerbetrages auf die österreichische Einkommensteuer.

Mit Beschwerdevorentscheidungen, jeweils vom **29.09.2016**, wurde den Beschwerden teilweise Folge gegeben und die Quellensteuern antragsgemäß auf die Einkommensteuer angerechnet.

In den Vorlageanträgen vom **31.10.2016** führt der Bf. aus, dass ihm Differenzwerbungskosten iSd § 16 EStG iHv jeweils € 552,00 für die Streitjahre zustünden, da ihm vom Arbeitgeber lediglich die tägliche Unterkunft, nicht jedoch auch die tägliche Verpflegung zur Verfügung gestellt worden sei.

Die belangte Behörde legte die Beschwerden am **23.12.2016** dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantrage die Beschwerdevorentscheidungen zu bestätigen, da laut der vorliegenden Entsendevereinbarung auch die Verpflegung "gratis" zur Verfügung gestellt worden sei.

Nach Vohalt des Inhaltes der Entsendebestätigung vom 18.03.2014 durch das Gericht, gab die steuerliche Vertretung am **18.09.2019** an, dass tatsächlich keine Verpflegung vom Arbeitgeber gestellt worden, sondern lediglich das Taggeld iHv € 26,80 steuerfrei an den Bf. zur Auszahlung gelangt sei; da der "Schweizer Tagsatz" € 36,80 betrage könne der Bf. "den Rest als Differenzwerbungskosten geltend machen". Die belangte Behörde verwies in ihrer Stellungnahme vom **23.09.2019** darauf, dass ein, derartige Differenzwerbungskosten rechtfertigender Kaufkraftunterscheid nicht vorläge.

II. Sachverhalt

Der in E wohnhafte Bf. wurde von seiner Dienstgeberin, der Fa. D, F, in der Zeit vom 2013/2014 als Vorarbeiter zur Baustelle "G" in CH-H entsandt.

Dem Bf. wurde von seiner österreichischen Dienstgeberin die Unterkunft in der Schweiz, nicht jedoch auch die Verpflegung, unentgeltlich zur Verfügung gestellt; dem Bf. wurden jedoch für die Zeiten seiner Tätigkeit auf der Baustelle in H Taggelder in Höhe von € 26,40/Tag steuerfrei ausbezahlt.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf dem vorgelegten Veranlagungsakt, insbesondere den Entsende-Bestätigungen vom 21.05.2013 und 18.03.2014. Die Auszahlung des festgestellten Taggeldes ergibt sich einerseits aus den vom Bf. vorgelegten Lohnzetteln, sowie andererseits der Bestätigung der Dienstgeberin vom 18.09.2019. Aus letzteren geht

auch hervor, dass entgegen den Angaben in den Entsende-Bestätigungen die Verpflegung nicht unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde.

IV. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 gelten Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen als Werbungskosten (Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen). Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Nach § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wobei das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 26,40 Euro pro Tag und das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten betragen darf.

Der Begriff der Reise iSd § 4 Abs. 5 EStG 1988 entspricht dem Begriff der Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG. Eine Reise liegt dann vor, wenn der Unternehmer sich zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem betrieblichen Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (Ort der Betriebsstätte) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird bzw. ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Dabei muss es sich um eine größere Entfernung handeln (die Verwaltungsübung, LStR 2002, setzt mindestens 25 km voraus; bei 30 km ist die Grenze jedenfalls überschritten, VwGH 3.7.19990, 90/14/0069) und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen bzw. fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegen und es darf kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werden.

Nur wenn eine beruflich (betrieblich) veranlasste Reise vorliegt, kann ein Verpflegungsmehraufwand nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 bzw. § 4 Abs. 5 leg.cit. geltend gemacht werden. Aus diesem Zusammenhang heraus legt die verwaltungsgerichtliche Judikatur den Begriff der Reise danach aus, ob aufgrund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand angenommen werden muss. Dabei wird in **typisierender Betrachtungsweise** davon ausgegangen, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die Gastronomie nicht kennt und sich daraus ein Mehraufwand ergibt.

Zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort auf Grund längeren Aufenthalts des Steuerpflichtigen. Der längere Aufenthalt ermöglicht es ihm, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu

vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähiger (üblicher) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt (VwGH 11.6.1991, 91/14/0074). Dabei ist ein längerer Aufenthalt dann gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige – wenn auch mit Unterbrechungen – länger als eine Woche an einem Ort aufgehalten hat (VwGH 28.10.1997, 93/14/0076, 0077; in seinem Erkenntnis vom 21.9.1993, 93/14/0136, stellt der VwGH auf einen durchgehenden Einsatz während zumindest fünf aufeinanderfolgende Arbeitstage ab). Gleiches gilt in allen anderen Fällen, in denen sich der Steuerpflichtige mit den örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten vertraut machen konnte, wie zB bei regelmäßig wiederkehrenden Aufenthalten an einem Ort (s zB VwGH 29.10.2003, 2003/13/0033). Wird der Arbeitnehmer an einem Einsatzort wiederkehrend, aber nicht regelmäßig tätig, gilt eine Anfangsphase von 15 Tagen pro Kalenderjahr (sh. Jakom/Lenneis EStG, 2014, § 16 Rz 44).

Die Verwaltungsübung folgt der verwaltungsgerichtlichen Judikatur und legt etwa in Rz 300ff der LStR 2002 fest, dass ein neuer bzw. weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit ua. dann vorliegt, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend bzw. regelmäßig wiederkehrend tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein weiterer Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der „Anfangsphase“ von fünf Tagen neu zu beginnen.

Unter Bedachtnahme auf die durch die höchstgerichtliche Judikatur geprägten Grundsätze hält das erkennende Gericht zu dem hier zu beurteilenden Sachverhalt fest: Die Entsendung des Bf. in die Schweiz stellt unstrittig eine berufliche veranlasste Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 dar. Nachdem der Bf. jedoch in den Veranlagungsjahren 2013 und 2014 - ohne, dass es zu einer sechsmonatigen Unterbrechung gekommen wäre - durchgehend auf der Baustelle in der Schweiz tätig war, steht ihm sohin lediglich für die Anfangsphase von 5 Tagen im Jahr 2013 Taggeld iHv € 36,80 gemäß der Verordnung der Bundesregierung über die Festsetzung der Reisezulagen für Dienstverrichtungen im Ausland vom 7.12.2001, BGBl II Nr. 43,4/2001, zu. Rücksichtlich des festgestellten Faktums, dass dem Bf. von seiner Arbeitgeberin auch für diese Anfangsphase Taggeld iHv € 26,80/Tag bezahlt und sohin bereits ein Teil des Verpflegungsmehraufwandes abgegolten wurde, ist dem Bf. die Differenz von € 10,40 für 5 Tage, sohin € 52,00 unter dem Titel des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zuzusprechen. Hingegen gebührt dem Bf. kein weiterer Verpflegungsmehraufwand für seine Tätigkeit im Jahr 2014: Zwar war er im Zeitraum vom 13.12.2013 bis 13.01.2014 nicht auf der Baustelle in der Schweiz tätig, ein Neubeginn der Berechnung der Anfangsphase von 5 Tagen scheidet jedoch aus, da durch diese kurzfristige - weniger als 6 Monate dauernde - Unterbrechung die Baustelle in der Schweiz die Qualifikation als "Mittelpunkt der Tätigkeit" nicht verloren hat.

Obwohl gegenständlich durch die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit keine Reise vorliegt, die dauerhaft zu einem Verpflegungsmehraufwand führt, könnte im Falle eines **Kaufkraftunterschiedes** zwischen Österreich und der Schweiz ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen, der sich auch dann nicht vermeiden lässt, wenn der Steuerpflichtige im Ausland die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Anspruch nimmt (vgl. VwGH 10.4.1997, 94/15/0212, 1.9.2015, 2012/15/0119). Nach der Judikatur ist ein Verpflegungsmehraufwand nur dann zu berücksichtigen, wenn im Ausland die Verpflegungsaufwendungen wegen des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten **erheblich** über den Kosten der inländischen Verpflegung liegen (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0119, 13.2.1991, 90/13/0199). Ein derartiger erheblicher Unterschied ist nach der Rechtsprechung im Schätzungswege zu ermitteln. Nach der herrschenden Verwaltungsübung sowie nach der Judikatur des BFG (BFG 04.12.2015, RV/4100557/2011; 23.6.2015, RV/7100442/2011) liegt ein erheblicher Verpflegungsmehraufwand jedenfalls dann vor, wenn der Auslandstagesatz laut Reisegebührenvorschrift (RGV) den um die Hälfte erhöhten höchsten Inlandstagesatz (50% über 26,40 Euro, somit 39,60 Euro) übersteigt. Der übersteigende Betrag ist als Differenzverpflegungsmehraufwand aufgrund Kaufkraftdisparität zu berücksichtigen. Der für die Schweiz geltende höchste Auslandstagesatz beträgt € 36,80 und erreicht sohin den um die Hälfte erhöhten Inlandstagesatz nicht, weshalb bereits aus diesem Grund eine - wie von der Judikatur geforderte - Erheblichkeit der Kostenüberschreitung des inländischen Verpflegungsmehraufwandes zu verneinen ist.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 1.9.2015, 2012/15/0119, ausgeführt hat, würden die Tagessätze für Auslandsreisen nach der RGV 1955 mit ihrer Staffelung nach Gebührenstufen nicht ohne weiteres verlässliche Aussagen über das Vorliegen verschiedener Preisniveaus im In- und Ausland zulassen. Auch sei die Annahme der in diesem Verfahren belangten Behörde (UFS), der erhebliche Kaufkraftunterschied komme in typisierender Betrachtungsweise anhand der Höchstsätze der Auslandsreisegebühren für Bundesbedienstete zum Ausdruck, nicht mit der allgemeinen Lebenserfahrung in Einklang zu bringen. Für einen Vergleich der Auslandstagesätze mit dem Inlandstagesatz biete, so der VwGH, sich allenfalls die **niedrigste Gehaltsstufe** an; es könne noch davon ausgegangen werden, dass auch Beamte, die nach der niedrigsten Gebührenstufe einzureihen gewesen wären, noch Tagessätze in einer Höhe erhalten, welche den **unvermeidbaren Verpflegungsmehraufwand** abdecken würden. Im vorliegenden Beschwerdefall liegt der Tagessatz der Gebührenstufe 1 für die Schweiz gemäß der Verordnung der Bundesregierung über die Festsetzung der Reisezulagen für Dienstverrichtungen im Ausland vom 7.12.2001, bei € 23,30 (bzw. € 18,50 für Grenzzorte). Damit übersteigt der in der niedrigsten Gebührenstufe für die Schweiz ausgewiesene Tagessatz den inländischen Tagessatz (26,40 Euro) nicht. Bei Anwendung der vom VwGH aufgezeigten möglichen Methode für die Ausmittlung von

Verpflegungsmehraufwendungen infolge Kaufkraftunterschiede wäre somit für den Bf. nichts gewonnen.

Insgesamt zeigt sich sohin, dass den Ausführungen der belangten Behörde beizupflichten und ein Kaufkraftunterschied zu verneinen war; dem Bf. gebühren lediglich für eine Anfangsphase von 5 Tagen sog. "Differenzwerbungskosten". Folglich war der Einkommensteuerbescheid 2013 in diesem Sinn abzuändern; der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 war jedoch lediglich mit der Maßgabe Folge zu geben, als die Beschwerde vorentscheidung zu bestätigen war.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Ein derartiger Tatbestand liegt nicht vor: Das vorliegende Erkenntnis basiert zur wesentlichen Rechtsfrage, wann bei Auslandsreisen über die "Anfangsphase" hinaus Verpflegungsmehraufwände zuzuerkennen sind auf der einschlägigen Judikatur des VwGH (insb. dem ohnedies zitierten Erkenntnis vom 01.09.2015, 2012/15/0119).

Klagenfurt am Wörthersee, am 15. Oktober 2019